

论所得税跨期摊配方法的选择与应用限制

兼评《企业会计准则第×号——所得税会计(征求意见稿)》

●曲晓辉

所得税会计的基本问题是如何处理暂时(时间)性差异的纳税影响。回答这个问题,首先面临的是对应付税款法和纳税影响会计法的选择。在择定纳税影响会计法之后,则又面临是采用递延法还是负债法的问题。同时,也必须明确纳税影响会计法是否在实际应用上有限制条件,即全面摊配还是部分摊配。本文试图在分析当前国际通行作法的基础上,对这些问题加以探讨,并结合讨论《企业会计准则第×号——所得税会计(征求意见稿)》的有关意见。

一、暂时性差异纳税影响处理方法的演进

暂时性差异是指由于财务会计准则(制度)与所得税法及其实施细则关于收入与费用的确认与计量的规定在时间和方法上的不同所导致的税前会计利润和纳税所得之间的差异。这种差异具体表现为某些收入和费用项目计入税前会计利润的期间与计入纳税所得的期间不一致,一般会随着时间的推移而转回。由于这种差异所导致的所得税费用和应付所得税款的差额,通常被称为暂时性差异的纳税影响。对这种差额的会计处理,因所采用的会计方法不同而异。

处理暂时性差异的纳税影响的传统方法是应付税款法(Taxes Payable Method)。在这种方法下,暂时性差异的纳税影响被直接计入当期损益。实际上是不确认暂时性差异的纳税影响,所以当期计入损益的所得税费

用等于当期的应付所得税款。这种方法的优点是简便,缺点主要是不符合权责发生制。由于这种方法有违财务会计的基本原则,不利于正确进行财务陈报,因此而逐渐被淘汰。

纳税影响会计法,是近些年来流行的所得税会计处理方法。对纳税影响会计法的应用,通常也被称为所得税的跨期摊配。可供选择的纳税影响会计法是递延法和负债法。

递延法(Deferred Method)确认暂时性差异的纳税影响,并将其分配给以后的相关期间,所以在一定程度上弥补了应付税款法的不足。但是,采用递延法所确认的递延所得税金额是以暂时性差异形成时税法所规定的税基和税率确认的,不因税率的变动或有关计税规定的修订而对其进行调整。因此,在递延法下,在递延税款的转回期间,如果税率发生变动,资产负债表上的递延所得税余额便不能确切代表应收的权利或应付的义务,损益表中的所得税费用与税前会计利润之比也不能与当时实行的税率水平相一致。由于在实务中,所得税法有关税基的项目和确认时间以及税率的规定变动并非偶然,因此,采用递延法无法反映有关经济业务的实际纳税影响。因而,递延法被美国、英国等国家所否定,并即将被国际会计准则委员会正式取缔。

负债法(Liability Method)是以当前或暂时性差异转回时的税率为根据确认、摊销递延所得税的方法。由于负债法根据当前的税率或将要实行的税率调整业已确认的递延

税款,从而使递延税款帐户所反映的纳税影响与当前和今后的与纳税有关的现金流量更为相关,也赋予递延税款余额以资产或负债的涵义,故所提供的财务信息更为有用。因此,越来越受到青睐,被认为是迄今为止最为合理的所得税会计处理方法。

在两种纳税影响会计法之间进行选择时,通常会有人因考虑递延法更为简单而择之。不难证明,在税率不变的情况下(如果税基也不变),采用递延法和负债法进行所得税跨期摊配的结果完全一致。因而并不存在何者简单的问题。但是,在税率变动的情况下,采用递延法不但不比采用负债法简单,反而更为繁琐。因此,无论从理论上的合理性说,还是从实践上的可行性来看,负债法都更有应用前景。

二、纳税影响会计法的限制条件

在采用纳税影响会计法下,对暂时性差异的纳税影响是否一概加以确认,是很值得讨论的问题,这既涉及到所得税资产和负债是否能够实现和支付的问题,也涉及到财务信息的正确陈报问题。概括地说,从所得税的跨期摊配的限度方面讲,所得税的跨期摊配有两种基本做法,即全面摊配法(Comprehensive Allocation Method)和部分摊配法(Partial Allocation Method),也就是以往所说的完全递延法(Full Deferral)和部分递延法(Partial Deferral)。全面摊配法所依据的原则是:某一期间的财务报表应包括当期发生的所有交易的纳税影响。因此,在全面摊配法下,对所有暂时性差异的纳税影响均应予以确认。部分摊配法以对将来可能情况的评估为基础来确认暂时性差异的纳税影响。部分摊配法认为:如果不准备大幅度削减一个企业的经营规模,暂时性差异的主要部分总会存在,因而有些税款的支付将会被永久地递延。有鉴于此,只有当由于暂时性差异的转回使得税款支付变得极为可能时,才需要确认

递延税款。因此,在部分摊配法下,只对那些有合理证据证明在近期可以转回的暂时性差异的纳税影响予以确认。

部分摊配法与现实经济情形较为相符,但要对所有的暂时性差异的逆转及其转回时间做出确切的判断和合理的预计是十分困难的,也易于发生人为操纵。全面摊配法虽然简便,但易于对企业造成不利影响。当采用全面摊配法时,将不能确实转回的递延所得税资产确认入帐之后,很可能导致企业超收益分配,因而违背会计的稳健原则,且不能得到相应的退抵税利益。在采用全面摊配法确认不能转回的递延所得税负债时,由于将递延税款贷项金额列示于资产负债表的负债部分,从而影响企业的负权益比例以及速动比例和流动比例,很可能对企业筹资造成限制。近年来,大多数西方国家通过税收刺激投资的增长,允许企业在纳税申报时采取加速折旧法、缩短折旧年限等方法。如果企业在纳税申报时采用加速折旧法,而在财务会计核算体系中采用了便于平滑利润的直线法,处于发展中的企业只要保持其在此范围内可折旧固定资产投资额的相对稳定或持续增长,则税前会计利润和纳税所得之间的差异将会重复发生,从而导致相对无限延迟相应所得税款的支付,递延所得税负债很可能会越积越多。

三、对我国《企业会计准则第×号——所得税会计(征求意见稿)》的评价

财政部发布的《企业会计准则第×号——所得税会计(征求意见稿)》在所得税的会计处理方法的选择方面采纳了国际通行的会计惯例,即负债法。同时,采用了附加了限制条件的全面摊配法。从总体上说,是积极而又不失稳健的。但对以下方面,似乎还可推敲。

1. 关于采纳负债法的根据

根据“关于《企业会计准则第×号——所得税会计(征求意见稿)》的说明”,采用负债

法的论证是充分的,但似乎对其在税率变动条件下的复杂性仍持保留态度。笔者认为在税率不变的情况下(如果不考虑税基的变化),采用递延法与采用负债法的处理结果就会相同。只是在税率变动的条件下,才能体现二者的区别。正是在这样的情况下,负债法才显现出其科学性和合理性——既符合财务会计的概念结构,又便于揭示有关事项的实际纳税影响,使企业的财务揭示与未来的现金流量更为相关。因此,可以肯定地说,负债法并不比递延法复杂(有关这个问题的论证,限于篇幅,这里没有展开,以后将另文讨论)。所以,采用负债法既科学合理,又符合我国国情。

2. 关于确认暂时性差异的限度

这份征求意见稿在负债法的应用限度方面所采取的态度是:对于可抵减的时间性差额,是否应确认为一项递延所得税资产,应采取稳健原则。在该准则征求意见稿的正文中,则运用了定性的标准,即:符合下列确认标准,并且有合理的证明预期未来所得税利益将会实现,才能在可抵减时间性差额发生时,或亏损发生的当期,确认一项递延所得税资产:(1)在时间性差额转销的期间内,将有足

够的纳税所得;(2)纳税亏损可在未来一定期间内用纳税所得抵补,并且有合理的把握,在亏损转后的期间内有足够的纳税所得。

这项规定本身是恰当的,但在具体操作的过程中难以量化。同时,没有考虑确认递延所得税负债的限制条件。

3. 关于会计期末对递延税款的重评价

这份征求意见稿的第8段关于在会计期末对递延所得税资产的帐面余额进行重估价做出规定。这项规定是很有建设意义的。然而,由于在第7段中没有对确认递延所得税负债的转回条件加以限制,当发生金额较大且有证据表明无法转回的递延所得税负债余额时,是否应当对其进行重估价?从我国社会主义市场经济的发展趋势看,回答应当是肯定的。

综上所述,负债法是较为科学而简便的方法,部分摊配法是有助于客观而稳健地进行有关财务揭示的方法,会计期末对递延税款进行全面评价是必要的。对所得税会计方法的选择,应以财务会计的概念框架为基础,同财务会计的目标相一致。

(作者单位:厦门大学会计学系)

(上接第27页)

务报表的附注中加以说明的方式得到弥补。所以,在我国制定企业合并具体会计准则时,对购买法下负商誉的帐务处理应该充分理解国际会计准则把第二种方法作为基准方法的道理,并且建议我国亦应以该方法为首要选择。至于负商誉的金额比其一并购入的全部非货币性资产还大的情况,虽然理论上推

导有这种可能,但实务中极为罕见,如果一旦发生,可以转按第一种方法处理。

注释: Accountants International Study Group, [1] Accounting for Goodwill Current Practices in Canada the United Kingdom and United States, 1985.

(作者单位:长春税务学院)